

Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (IDW ERS ÖFA 1)

(Stand: 30.10.2001)¹

Der Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung verabschiedet.

Eventuelle Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW, Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, bis zum 28.06.2002 erbeten.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung als IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung im Internet (<http://www.idw.de>) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

1.	Vorbemerkungen.....	3
2.	Funktionen der Rechnungslegung öffentlicher Verwaltungen	5
3.	Grundsätze für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung.....	6
4.	Die Eröffnungsbilanz	7
4.1.	Bestandsaufnahme und Bewertung.....	7
4.2.	Allgemeine Grundsätze für die Eröffnungsbilanz.....	7
	Hinweise zu einzelnen Bilanzposten.....	8
4.3.1.	Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, Bilanzierungshilfen	8
4.3.2.	Grundvermögen	8
4.3.2.1.	Bewertungsgrundsätze für das Grundvermögen	8
	Grund und Boden.....	9
4.3.2.3.	Gebäude und bauliche Anlagen, Infrastrukturvermögen, Kultur- und Naturgüter	10
4.3.3.	Technische Anlagen und Maschinen	11
4.3.4.	Beteiligungen und Wertpapiere	12
4.3.5.	Vorräte	12
4.3.6.	Berücksichtigung empfangener Zuwendungen für Vermögensgegenstände der öffentlichen Verwaltung.....	13
4.3.7.	Eigenkapital.....	13
4.3.8.	Rückstellungen.....	13

¹ Verabschiedet vom Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) als Entwurf am 30.10.2001.

4.3.9. Verbindlichkeiten.....	15
5. Bewertungsgrundsätze für die laufende Rechnungslegung	15
5.1. Wertansätze der Vermögensgegenstände	15
5.1.1. Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Obergrenze	15
5.1.2. Bewertung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens	16
5.1.2.1. Planmäßige Abschreibungen	16
5.1.2.2. Außerplanmäßige Abschreibungen	17
5.1.3. Bewertung von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens	17
5.1.4. Bewertungsvereinfachungsverfahren.....	17
5.1.5. Wertaufholungsgebot	17
5.2. Wertansätze der Schulden	18
5.3. Abschreibung eines Disagios	18
6. Grundsätze für die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung.....	18
6.1. Allgemeine Grundsätze für die Gliederung	18
6.2. Erläuterungen zu ausgewählten Posten der Bilanz	19
6.2.1. Infrastrukturvermögen, Kultur- und Naturgüter.....	19
6.2.2. Sondervermögen.....	19
6.2.3. Verbundene Unternehmen.....	20
6.2.4. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.....	20
6.2.5. Transferforderungen	20
6.2.6. Eigenkapital.....	20
6.2.7. Sonderposten für Investitionszuwendungen	21
6.2.8. Verbindlichkeiten gegenüber öffentlichen Kreditgebern	21
6.2.9. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	21
6.2.10. Transferverbindlichkeiten.....	21
6.3. Erläuterungen zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung.....	22
6.3.1. Zwischensummen, zusätzliche Posten, begriffliche Anpassungen	22
6.3.2. Transfererträge	22
6.3.3. Leistungserlöse	22
7. Anhang und Lagebericht	22
8. Kapitalflußrechnung (Finanzrechnung)	23
Anhang 1: Übersicht über mögliche Nutzungsdauern von ausgewählten Vermögensgegenständen.....	24
Anhang 2: Gliederung der Bilanz.....	25
Anhang 3: Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung	28
Anhang 4: Anhangangaben	30

1. Vorbemerkungen

- (1) Auf nationaler wie auf internationaler Ebene werden derzeit Anstrengungen unternommen, die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung qualitativ zu verbessern und zu einem umfassenden neuen Rechnungslegungs- und Steuerungssystem fortzuentwickeln.
- (2) In der Bundesrepublik Deutschland ist die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach wie vor durch das System der Kameralistik geprägt, das sich grundsätzlich an den Zahlungsvorgängen ausrichtet. Die systembedingten Mängel der Kameralistik, insbesondere im Hinblick auf die fehlende zwangsläufige Erfassung und Fortschreibung von Vermögen und Schulden, die unzutreffende Abbildung des Ressourcenverbrauchs und die unzureichende Bereitstellung von Steuerungs- und Kontrollgrößen, haben die Innenminister dazu veranlaßt, eine Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Hand anzustreben. Neukonzeptionen des Rechnungswesens der öffentlichen Verwaltung wurden seither von verschiedenen Institutionen (z.B. Ressourcenverbrauchskonzept der Kommunalen Gemeinschaftsstelle [KGSt]², Hessisches Methodenkonzept³, Modellprojekt zur Einführung des doppelten Kommunalhaushaltes in Nordrhein-Westfalen⁴) vorgelegt. Die Rechnungslegung nach handelsrechtlichen Grundsätzen kann dabei nach den landesrechtlichen Vorschriften (Experimentierklauseln; z.B. § 126 GO NW) zugelassen werden.
- (3) Die vorliegende *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* greift diese Entwicklungen auf. Sie legt die Berufsauffassung zu einer umfassenden Rechnungslegung im Bereich der öffentlichen Verwaltung dar, die die vorherrschende Kameralistik durch das System der doppelten Buchführung und weitere Rechenwerke ersetzt. Sie beinhaltet im Rahmen der Vorschriften des HGB ein in sich geschlossenes Konzept, das handelsrechtliche Wahlrechte weitgehend ausschließt
 - im Interesse der Vergleichbarkeit von Abschlüssen der öffentlichen Verwaltungen,
 - aufgrund der Tatsache, daß die öffentlichen Verwaltungen andere Ziele verfolgen als privatwirtschaftliche, gewinnorientierte Unternehmen und
 - zur Vorbereitung auf die noch ausstehende Angleichung an internationale Bilanzierungsgrundsätze.

² Kommunale Gemeinschaftsstelle (KGSt): Vom Geldverbrauchs- zum Ressourcenverbrauchskonzept, Bericht 1/1995, www.kgst.de.

³ Hessisches Ministerium der Finanzen und arf GmbH: Methodenkonzept, Wiesbaden 1998.

⁴ Die Neue Verwaltung 2000, Heft 2, S. 20 ff.

Die *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* soll die Berufsangehörigen in ihrer Beratungs- und Prüfungsaufgabe bei der Umstellung des Rechnungswesens der öffentlichen Verwaltung unterstützen.

- (4) Das IDW empfiehlt den öffentlichen Verwaltungen, die Anwendung dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* zu beschließen und darauf bei der Anhangangabe zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB) hinzuweisen. Legt die bilanzierende Einheit aufgrund eines Beschlusses der öffentlichen Verwaltung nach *IDW RS ÖFA 1* Rechnung, ist dies im Prüfungsbericht unter Gegenstand der Abschlußprüfung anzugeben (vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen (IDW PS 450)*, Tz. 48)⁵.
- (5) Wenn trotz des bestehenden Beschlusses der öffentlichen Verwaltung, nach den Grundsätzen des *IDW RS ÖFA 1* Rechnung zu legen, handelsrechtliche Wahlrechte abweichend von diesen Grundsätzen, ausgeübt werden, begründet dies eine Einwendung des Abschlußprüfers gegen die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung.
- (6) Die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* basiert weitgehend auf den Regelungen des HGB für große Kapitalgesellschaften und steht insoweit im Einklang mit der Rechnungslegung der kommunalen Eigenbetriebe und Eigenesellschaften; dadurch wird insbesondere eine Zusammenfassung nach einheitlichen Maßstäben aufgestellter Abschlüsse der bilanzierenden Einheiten (z.B. Eigenbetriebe, Eigengesellschaften, Kommunalunternehmen und Kernverwaltung) zu Konzernabschlüssen der Gebietskörperschaften erleichtert. Gleichzeitig wird die Möglichkeit des Vergleichs der wirtschaftlichen Verhältnisse der öffentlichen Verwaltungen untereinander und mit anderen, bereits derzeit nach handelsrechtlichen Vorschriften bilanzierenden Gesellschaften und Sondervermögen eröffnet.

Die Rechnungslegung umfaßt entsprechend den Regelungen des HGB für große Kapitalgesellschaften Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht. Sie wird nach dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* durch eine Kapitalflußrechnung ergänzt. Über diese Kapitalflußrechnung, die als Verbindung zu dem weiterhin nach den Regelungen des Haushaltsgrundsätzegesetzes bzw. der Gemeindehaushaltsverordnungen aufzustellenden Haushaltsplan dient, können die wesentlichen - derzeit im Rahmen der Kameralistik ermittelten - Informationen (insbesondere Daten für den Haushaltsplan und die volkswirtschaftliche Gesamtrechnung [Finanzstatistik]) ohne ergänzendes kameralistisches Rechnungswesen festgestellt werden. Konzernabschlüsse der Gebietskörperschaften sind nicht Gegenstand dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung*.

⁵ WPg 1999, S 601 ff.

- (7) Diese Rechnungslegung ist grundsätzlich auf alle öffentlichen Verwaltungen - d.h. für Gebietskörperschaften und deren Untereinheiten sowie sinngemäß für Institutionen in öffentlicher Trägerschaft, die derzeit noch nach dem kameralistischen System Rechnung legen - anwendbar.
- (8) Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* enthält zunächst Hinweise zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz, für die eine Bestandsaufnahme und Bewertung der vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden erforderlich ist. Hieran schließen sich Erläuterungen zu Fragen der laufenden Bilanzierung und Bewertung sowie zur Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung einer öffentlichen Verwaltung an. Abschließend werden Hinweise zum Anhang, Lagebericht und der Kapitalflußrechnung gegeben.
- (9) Internationale Rechnungslegungsstandards für öffentliche Verwaltungen (International Public Sector Accounting Standards; IPSAS), die sich eng an die International Accounting Standards (IAS) anlehnen, werden vom Public Sector Committee (PSC) der International Federation of Accountants (IFAC) erarbeitet (zur Bedeutung internationaler Rechnungslegungsstandards vgl. *IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlußprüfung (IDW PS 201)*, Tz. 19)⁶.

Eine Transformation der IPSAS in nationale Vorschriften und Grundsätze steht derzeit noch aus. Sie soll in einem zweiten Schritt folgen, nachdem für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltungen der Übergang von der Kameralistik auf die doppelte Buchführung vollzogen wurde. Da jedoch die vorliegende *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* - wie die IPSAS - auf den Grundsätzen kaufmännischer Rechnungslegung basiert und demnach ebenfalls die von den IPSAS geforderten Rechenwerke (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Kapitalflußrechnung) verwendet, schafft diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* gleichzeitig die Voraussetzung, um nach ggf. erforderlichen Anpassungen, die (derzeit freiwillige) Aufstellung eines mit den IPSAS im Einklang stehenden Jahresabschlusses vorzunehmen.

2. Funktionen der Rechnungslegung öffentlicher Verwaltungen

- (10) Den öffentlichen Verwaltungen wird durch einen Haushaltsplan ein Finanzrahmen vorgegeben. Innerhalb dieses Finanzrahmens sind die gesetzlich festgelegten Aufgaben der öffentlichen Verwaltung zu erfüllen.
- (11) Die Rechnungslegung öffentlicher Verwaltungen soll vor allem der laufenden Überwachung der geplanten Mittelverwendung dienen. Die Verwaltung dokumentiert nach dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ihr wirtschaftliches Handeln durch eine fortlaufende und vollständige (doppelte) Buchführung und legt jährlich in einem Jahresabschluß Rechenschaft ab.

⁶ WPg 2000, S. 710 ff.

Dies ist eine wichtige Voraussetzung für die Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung sowie für die Kontrolle der ordnungsmäßigen Erfüllung der Haushaltspläne. Dabei gilt das Gebot der Sparsamkeit, der Wirtschaftlichkeit und der Ausgeglichenheit. Insbesondere das Gebot der Sicherung stetiger Aufgabenerfüllung verlangt eine zeit- und verursachungsgerechte Erfassung des Ressourcenverbrauchs i.S.d. handelsrechtlichen Konzepts der Periodenabgrenzung. Dies ist wesentliche Voraussetzung dafür, daß Belastungen aus der Vergangenheit nicht die laufende Aufgabenerfüllung beeinträchtigen.

- (12) Der Jahresabschluß gibt darüber hinaus Auskunft über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der öffentlichen Verwaltung und liefert damit im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wesentliche Informationen für die Entwicklung und wirtschaftliche Führung der öffentlichen Verwaltung.
- (13) Durch die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung werden ferner die finanziellen Konsequenzen staatlichen Handelns für eine Vielzahl interessierter Gruppen (z.B. Beschäftigte und Steuerzahler) transparenter. Entscheidungen über die Verwendung öffentlicher Mittel werden so nachvollziehbarer.

3. Grundsätze für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung

- (14) Die Rechnungslegung erfüllt die an sie gestellten Anforderungen, wenn der Jahresabschluß unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der öffentlichen Verwaltung vermittelt (§ 264 Abs. 2 HGB). Im öffentlichen Bereich hat daneben auch die Mittelverwendungskontrolle besonderes Gewicht.
- (15) Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gelten im Interesse einer getreuen Rechenschaft für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung sinngemäß. Dies sind insbesondere:
- Allgemeine Grundsätze für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (§§ 238, 239 HGB)
 - Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 HGB)
 - Vollständigkeit und Verrechnungsverbot (§ 246 HGB)
 - Bilanzidentität, Bewertungs- und Gliederungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1, Nrn. 1 und 6 HGB, § 265 Abs. 1 HGB)
 - Fortführung der Tätigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB)
 - Einzelbewertung der Vermögens- und Schuldposten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)
 - Vorsichtige Bewertung von Vermögen und Schulden (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)

- Realisations- und Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
 - Periodenabgrenzung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB).
- (16) Zu Gunsten einer soliden und langfristigen Haushaltsführung ist es sachgerecht, das Vermögen und die Schulden der öffentlichen Verwaltungen vorsichtig zu bewerten und gleichzeitig einen den privaten Unternehmen vergleichbaren Ergebnisausweis zu gewährleisten.
- (17) Unter dem Aspekt der Verwaltung fremden Vermögens durch die Gesellschaftsorgane enthält das HGB für Kapitalgesellschaften im Zweiten Abschnitt des Dritten Buches ergänzende Vorschriften für den Jahresabschluss (§§ 264 ff. HGB). Da auch die öffentlichen Verwaltungen Rechenschaft über die Verwendung fremden Vermögens abzulegen haben, müssen auch sie die für Kapitalgesellschaften geltenden Bewertungsvorschriften sowie die erweiterten Gliederungs- und Erläuterungsvorschriften anwenden.

4. Die Eröffnungsbilanz

4.1. Bestandsaufnahme und Bewertung

- (18) Die Eröffnungsbilanz bildet den Ausgangspunkt der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung. Hierzu ist eine Bestandsaufnahme und Bewertung des Vermögens und der Schulden durchzuführen (vgl. §§ 240 ff. HGB). Dabei können weitgehend Vereinfachungsverfahren angewandt werden (z.B. Gruppenbewertung, Festbewertung, Anwendung anerkannter statistischer Methoden, vereinfachte Behandlung geringwertiger Vermögensgegenstände).

4.2. Allgemeine Grundsätze für die Eröffnungsbilanz

- (19) Für die Eröffnungsbilanz der öffentlichen Verwaltung gelten die Grundsätze für die Gliederung der Bilanz (Tz. 68 ff.) entsprechend. Bei der erstmaligen Bewertung sind die Vermögensgegenstände zu Zeitwerten anzusetzen. Damit wird die Anschaffung bzw. Herstellung des Vermögensgegenstandes zu dem Zeitpunkt fingiert, zu dem erstmals die Grundsätze der doppelten Buchführung angewendet werden. Die häufig problematische Ermittlung der (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für weit vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz erworbene oder hergestellte Vermögensgegenstände wird dadurch vermieden. Erhaltene Investitionszuschüsse u.ä. sind nicht von dem geförderten Aktivposten abzusetzen (vgl. Tz. 39).
- (20) Sofern keine unmittelbare Ableitung des Zeitwertes aus zeitnah vereinbarten Kaufpreisen möglich ist, wird der Zeitwert ermittelt:
- bei Gegenständen, die nachhaltig Einzahlungsüberschüsse erbringen (z.B. Mietshaus, ertragbringende Beteiligung), aus dem Barwert der erwarteten künftigen Einzahlungsüberschüsse,

- in anderen Fällen i.S.d. Rekonstruktionsgedankens durch Wiederbeschaffungs-/ Wiederherstellungskosten (vgl. *IDW Standard: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1)*, Tz. 153 ff. und Tz. 171 ff.)⁷.

4.3. Hinweise zu einzelnen Bilanzposten

4.3.1. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, Bilanzierungshilfen

- (21) Zu den immateriellen Vermögensgegenständen gehören Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte sowie ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten (z.B. an EDV-Programmen). Für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besteht gemäß § 248 Abs. 2 HGB ein Bilanzierungsverbot.

Ein Geschäfts- oder Firmenwert ist in der Eröffnungsbilanz nicht anzusetzen.

4.3.2. Grundvermögen

4.3.2.1. Bewertungsgrundsätze für das Grundvermögen

- (22) Für die Ermittlung der Zeitwerte von Gegenständen des Grundvermögens in der Eröffnungsbilanz kann auf die Wertbegriffe und Bewertungsmaßstäbe des öffentlichen Baurechts (insbesondere Wertermittlungsverordnung; WertV⁸) zurückgegriffen werden, das differenzierte Verfahren zur Ermittlung von Verkehrswerten bereithält. Je nach Art des Vermögensgegenstandes kommt der Verkehrswert gemäß § 194 BauGB i.V.m. § 7 WertV als ein nach Vergleichswertverfahren, Ertragswertverfahren oder Sachwertverfahren – ggf. auch in Kombination dieser Verfahren – ermittelter Wert in Betracht.

Die Anwendung des Baurechts auf die öffentlich genutzten Vermögensgegenstände, bei denen häufig infolge des nicht vorhandenen gewöhnlichen Geschäftsverkehrs kein Verkehrswert i.S.d. § 194 BauGB ermittelt werden kann, ist jedoch im Einzelfall differenziert zu prüfen. Außerdem sind Fälle denkbar, in denen individuelle Besonderheiten (Nutzungszusammenhang, Nutzungsbeschränkungen usw.) zu Abweichungen von den baurechtlichen Wertansätzen führen müssen.

⁷ WPg 2000, S. 825 ff.

⁸ Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Wertermittlungsverordnung - WertV) vom 06.12.1998 (BStBl. I 1988, S. 2209) zuletzt geändert durch Artikel 3 des Bau- und Raumordnungsgesetzes vom 18.08.1997 (BStBl. I 1997, S. 2081) sowie die hierzu erlassenen Richtlinien über die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Wertermittlungs-Richtlinien - WertR 91).

4.3.2.2. Grund und Boden

- (23) Grund und Boden wird grundsätzlich nach dem Vergleichswertverfahren bewertet. Dabei wird auf Kaufpreise vergleichbarer Grundstücke und/oder geeignete Bodenrichtwerte zurückgegriffen. Besondere wertbeeinflussende Faktoren sind durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen (bei Abweichungen von den typischen Vergleichsobjekten hinsichtlich Nutzungsart und -umfang, Entwicklungszustand, Grundstücksgröße und -zuschnitt usw.).
- (24) Für bebaute Grundstücke, deren Sachwert sich aus dem Bodenwert und dem Wert der baulichen und sonstigen Anlagen zusammensetzt, kann für den Bodenwert die Möglichkeit einer abweichenden baulichen Nutzung durch Anwendung von Umrechnungskoeffizienten oder Vergleichsfaktoren (§§ 10, 12 WertV) berücksichtigt werden.
- (25) Besonderheiten gelten für die Bewertung der folgenden Grundstücksflächen, die nicht in den Geltungsbereich der Baunutzungsverordnung⁹ fallen, sondern vorrangig Infrastrukturvermögen bzw. Vermögen in Gemeingebrauch umfassen:
- **Straßengrundstücke**
Sofern nicht im Einzelfall besondere Verhältnisse zu berücksichtigen sind, kommt als Bodenwert von Straßengrundstücken grundsätzlich ein Wert in Betracht, der als Anteil (bspw. 10%) des Durchschnittswertes der Gesamtheit der Grundstücke in einer Stadt, in einem Landkreis oder in selbständigen Stadtteilen/Gemeindegebieten (der jeweiligen Gebietskörperschaft) bemessen wird.
 - **Bewirtschaftete Forst- und Grünflächen**
Die Wertermittlung für bewirtschaftete Forst- und Grünflächen stützt sich auf die ertragswertorientierten Regelungen der Wertermittlung von Grundstücken der Land-¹⁰ und Forstwirtschaft¹¹.
 - **Parks und Grünanlagen sowie nicht erwerbswirtschaftlich genutzte Waldflächen**
Für die Bewertung von Parks, Grünanlagen und nicht erwerbswirtschaftlich genutzten Waldflächen kommt höchstens der Ansatz des auch sonst in vergleichbaren Lagen angesetzten Bodenpreises der jeweiligen Gebietskörperschaft in Betracht; wegen des Ausschlusses der wirtschaftlichen Nutzung können Abschläge geboten sein.

⁹ Verordnung über die bauliche Nutzung der Grundstücke (Baunutzungsverordnung - BauNVO) vom 23.01.1990. Es handelt sich um die nicht für die planmäßige Bebauung vorgesehenen Flächen im Flächennutzungsplan (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 BauGB).

¹⁰ Grundsätzlich hierzu: Entschädigungsrichtlinien Landwirtschaft (LandR 78).

¹¹ Grundsätzlich hier: Waldwertermittlungsrichtlinien (WaldR 99); sie sind insbesondere auf Waldflächen anzuwenden, die vom Bund im Rahmen der ihm obliegenden Aufgaben zu beschaffen oder zu veräußern sind. Gemäß Ziff. 3.2 Satz 3-7 WaldR ist für größere Forstflächen regelmäßig eine ertragsorientierte Gesamtwertermittlung vorgesehen.

- Brachflächen und Unland

Grundsätzlich sind Brachflächen und sog. Unland mit einem Erinnerungswert anzusetzen. Ausnahmsweise kann ein höherer Ansatz angebracht sein, wenn die konkrete Aussicht auf eine baldige höherwertige Nutzung besteht und die voraussichtlichen Kosten der Herrichtung für diese Nutzung niedriger sind als der grundsätzlich nach dem Vergleichswertverfahren zu ermittelnde voraussichtliche Wertzuwachs des Grundstücks.

- Aufwuchs auf Grund und Boden

Zu den öffentlich genutzten Flächen mit Aufwuchs gehören insbesondere Wälder, Parks und Grünanlagen sowie das Straßenbegleitgrün. Der Aufwuchs ist grundsätzlich wesentlicher Bestandteil des Grundstücks und wird daher zusammen mit dem Grundstück in der Eröffnungsbilanz erfaßt, da bei ordnungsgemäßer Unterhaltung davon auszugehen ist, daß der Aufwuchs keiner Abnutzung unterliegt. Vor dem Hintergrund der zunehmend ökologisch ausgerichteten Prinzipien der Forstwirtschaft sollte entsprechend auch für bewirtschaftete Forstflächen verfahren werden.

4.3.2.3. Gebäude und bauliche Anlagen, Infrastrukturvermögen, Kultur- und Naturgüter

- (26) Für die Bewertung der Gebäude und baulichen Anlagen sind grundsätzlich die Wertermittlungsverfahren der WertV anzuwenden. Der Wert eines bebauten Grundstücks insgesamt ergibt sich grundsätzlich aus dem Bodenwert und dem Wert der baulichen und sonstigen Anlagen (vgl. *Entwurf IDW Standard: Berücksichtigung von strukturellem Leerstand bei zur Vermietung vorgesehenen Wohngebäuden (IDW ERS WFA 1)*)¹². Für die Bemessung planmäßiger Abschreibungen ist der Gesamtwert in einen Grundstückswert und einen Gebäudewert aufzuteilen, der einer planmäßigen Abnutzung unterliegt.
- (27) Das Vergleichswertverfahren kommt vor allem bei Grundstücken zur Anwendung, die mit weitgehend typisierten Gebäuden bebaut sind (z.B. Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus, Eigentumswohnung, Siedlungen). Die Besonderheiten des Einzelfalls sind durch Zu- oder Abschläge zu erfassen.
- (28) Das Ertragswertverfahren wird regelmäßig bei solchen Grundstücken herangezogen, bei denen der nachhaltig erzielbare Ertrag für die Werteinschätzung am Markt im Vordergrund steht. Dies trifft uneingeschränkt zu bei Mietwohnungsgrundstücken. Daneben kann das Ertragswertverfahren auch für bebaute Grundstücke heranzuziehen sein, die in marktvergleichbarer Weise z.B. zu Verwaltungszwecken (Bürogebäude) oder gewerblich (Betriebs- und Lagergebäude) genutzt werden oder zumindest nutzbar sind und für die eine marktübliche Miete angesetzt werden kann.

¹² WPg 2001, S. 716 ff.

- (29) Auf das Sachwertverfahren wird zurückgegriffen, wenn ein unmittelbarer, zurechenbarer wirtschaftlicher Nutzen nicht zu ermitteln ist und es daher für die Wertschätzung nicht in erster Linie auf den Ertrag ankommt; dann sind die Ersatzbeschaffungskosten nach den Gepflogenheiten des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs wertbestimmend. So wird beispielsweise für Schulen oder kulturelle und soziale Einrichtungen regelmäßig eine Wertermittlung nach dem Sachwertverfahren erforderlich sein.
- (30) Auch für wirtschaftlich genutzte Immobilien ohne Marktnähe (Betriebs-, Lager- und Feuerwehrgebäude u.ä.) wird grundsätzlich eine Wertermittlung nach dem Sachwertverfahren (in Übereinstimmung mit den allgemein anerkannten Grundlagen der Wertermittlung von Gebäuden) erforderlich sein.
- (31) Straßen und Plätze (Befestigungen, Beläge usw.) sind grundsätzlich nach dem an den Wiederbeschaffungszeitwerten orientierten Sachwertverfahren zu bewerten (zur Bewertung von Grund und Boden vgl. Tz. 23 ff.). Dabei sind Verkehrswege getrennt nach Fahrbahnen (mit Parkstreifen und Radwegen), Gehwegen (mit Parkstreifen, Radwegen und Grünflächen) sowie Mischflächen (Fußgängerzonen, verkehrsberuhigte Bereiche) aufzunehmen. Es kann ferner auf die Einteilung der Straßen nach den „Richtlinien für Standardisierung des Oberbaus von Verkehrsflächen“ (RStO)¹³ in Bauklassen I bis VI zurückgegriffen werden. Für die Bewertung können Einheitspreise je nach Kategorie, Schicht und verwendetem Material (bituminöser Belag, Plattenbelag, Natursteinpflaster, Grünflächen) herangezogen werden. Anhaltspunkte liefern durchschnittliche Preise für Straßenbauarbeiten. Die Werte von Platzbefestigungen sind nach den genannten Grundsätzen ebenfalls getrennt zu erfassen.
- (32) Für Ingenieurbauwerke (z.B. Brücken, Tunnel) ist eine objektweise Sachwertermittlung anhand von Erfahrungswerten oder anhand der an aktuelle Verhältnisse angepaßten tatsächlichen Baukosten vorzunehmen.
- (33) Bei Sportanlagen und Spielplätzen ist das an den (Wiederbeschaffungs-) Zeitwerten orientierte Sachwertverfahren heranzuziehen.
- (34) Zur Bewertung von Kunstgegenständen können Versicherungswerte als Indikatoren für Zeitwerte dienen. Historische Bauten, Baudenkmäler u.ä. haben primär einen ideellen Wert; der diskontierte Wert der erwarteten künftigen Erhaltungsaufwendungen kann als Orientierung für den Wert dieser Gegenstände angesehen werden.

4.3.3. Technische Anlagen und Maschinen

- (35) Die Ermittlung des Zeitwertes von Straßenbeleuchtung, Lichtsignalanlagen, Parküberwachungseinrichtungen sowie der Beschilderung sollte jeweils möglichst unter Verwendung der handelsrechtlichen Vereinfachungsmöglichkeiten

¹³ Forschungsgesellschaft für Straßen- und Verkehrswesen, Köln 1986.

ten (Gruppenbewertung, Ansatz von Durchschnittswerten, Zusammenfassung zusammengehöriger Objekte zu einem Vermögensgegenstand/einer Bewertungseinheit) durchgeführt werden. Bei der Wertermittlung anhand von Zeitwerten ist eine durchschnittliche Wertminderung wegen Abnutzung (sowie ggf. wegen Funktionsmängeln) zu berücksichtigen.

- (36) Zur Ermittlung der Zeitwerte von Anlagen der Ver- und Entsorgung ist - soweit keine ertragswertorientierte Bewertung möglich ist (vgl. Tz. 20) - eine detaillierte, rekonstruktionswertorientierte Massenermittlung unter Berücksichtigung aller Erd- und Oberflächenarbeiten sowie der Rohrlieferung und Verlegung vorzunehmen. Die mengenmäßig erfaßten Teilleistungen sind mit Einheitspreisen (z.B. Erd- und Oberflächenarbeiten, Leitungskosten je verlegtem laufenden Meter, Schachtkosten pro Stück) zu bewerten. Zusätzlich können Zuschläge für die Baustelleneinrichtung sowie für Planungskosten und Bauleitung in Betracht kommen. Die Restnutzungsdauer ist anhand der durchgeführten Zustandsbewertung für jede Haltung auf Basis der Baujahre zu ermitteln (vgl. Anhang 1).

4.3.4. Beteiligungen und Wertpapiere

- (37) Soweit Marktwerte (Börsenkurse) für die in die Eröffnungsbilanz aufzunehmenden Beteiligungen und Wertpapiere vorliegen, ist ein Ansatz zum Stichtagskurs sachgerecht. Sind derartige Werte nicht verfügbar, wird grundsätzlich eine an dem Ertragswertgedanken orientierte Unternehmensbewertung (vgl. *IDW S 1*) erforderlich, um den Anteilswert zu ermitteln.

Wegen des Sachzielvorrangs vor Ertragszielen werden Beteiligungen vielfach nur geringe oder keine Überschüsse abwerfen; sie werden aber dennoch im öffentlichen Interesse gehalten. In solchen Fällen ist in der Eröffnungsbilanz eine rekonstruktionswertorientierte Zeitwertermittlung sachgerecht (vgl. *IDW S 1*, Tz. 153 ff. und Tz. 171 ff.).

Sofern dies durchgängig geschieht, können die Gebietskörperschaften vereinfachend in der Eröffnungsbilanz bei allen – also auch bei ertragsstarken – Beteiligungen den Betrag ansetzen, der dem Anteil der Gebietskörperschaft am Eigenkapital der Beteiligung entspricht.

4.3.5. Vorräte

- (38) Vorräte sind in der Eröffnungsbilanz mit den Wiederbeschaffungszeitwerten anzusetzen, die bei kurzfristigem Umschlag weitgehend den Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechen. Für die Wertermittlung von Vorräten haben Bewertungsvereinfachungsverfahren (Ansatz zu Festwerten, Gruppenbewertung) besondere Bedeutung.

4.3.6. Berücksichtigung empfangener Zuwendungen für Vermögensgegenstände der öffentlichen Verwaltung

- (39) Von der Bewertung zum Zeitwert in der Eröffnungsbilanz ist auch bei Vermögensgegenständen, für die die bilanzierende Einheit der öffentlichen Verwaltung öffentliche Investitionszuschüsse empfangen hat, grundsätzlich nicht abzuweichen. Zuwendungen, denen Leistungsverpflichtungen der bilanzierenden Einheit gegenüberstehen, sind solange als Verbindlichkeit auszuweisen, wie die Leistungsverpflichtung noch nicht erfüllt ist. Soweit mit dem empfangenen Zuschuß keine künftigen Leistungsverpflichtungen verbunden sind, ist aufgrund des Zeitwertansatzes in der Eröffnungsbilanz weder Raum für ein Absetzen des empfangenen Zuschusses von Anschaffungs- oder Herstellungskosten noch für die Passivierung eines Sonderpostens. Die bis zum Eröffnungsbilanzstichtag empfangenen, nicht rückzahlbaren Zuschüsse sollten im Anhang mit dem Betrag gesondert angegeben werden, der auf noch im Bestand befindliche Vermögensgegenstände entfällt.

Hiervon unabhängig ist zu beurteilen, ob beispielsweise bei bedingt rückzahlbaren Zuschüssen eine Rückstellungsbildung erforderlich ist.

4.3.7. Eigenkapital

- (40) Das Eigenkapital der öffentlichen Verwaltung ergibt sich in der Eröffnungsbilanz als Saldogröße aus Vermögen und Schulden. Werden in der Eröffnungsbilanz die Vermögensgegenstände und Schulden mit ihren Zeitwerten bewertet, entspricht das Eigenkapital dem tatsächlichen Nettovermögen der bilanzierenden öffentlichen Einheit zum Stichtag der Eröffnungsbilanz. Übersteigen die Schulden das Vermögen der jeweiligen öffentlichen Verwaltung, ist analog § 268 Abs. 3 HGB ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag als letzter Posten auf der Aktivseite der Eröffnungsbilanz auszuweisen.

4.3.8. Rückstellungen

- (41) In Übereinstimmung mit § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (vgl. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen (IDW RS HFA 4)*)¹⁴ zu bilden.

§ 249 HGB gilt auch für solche Verpflichtungen, die die öffentliche Verwaltung im Rahmen ihrer Fürsorgepflicht eingeht und bei denen von vornherein keine oder keine angemessene finanzielle Gegenleistung des Leistungsempfängers beabsichtigt ist. Eine Rückstellung ist jedoch nur in der Höhe einer

¹⁴ WPg 2000, S. 716 ff.

noch nicht endgültig feststehenden Zahlungsverpflichtung für die Zeit bis zum Stichtag der Eröffnungsbilanz zu bilden.

- (42) Für Ansatz und Bewertung von Pensionsrückstellungen in der Eröffnungsbilanz sind die Grundsätze der *Stellungnahme HFA 1/1997: Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen*¹⁵ zu berücksichtigen. Pensionsrückstellungen sind zu bilden für:
- pensionierte und aktive Beamte unabhängig davon, ob die Versorgungsleistungen von einer Versorgungskasse mit Abschnittsdeckungsverfahren zu erbringen sind oder unmittelbar von der bilanzierenden Einheit (vgl. *HFA 1/1997*),
 - pensionierte und aktive Angestellte und Arbeiter mit mittelbarem Versorgungsanspruch gegenüber der bilanzierenden Einheit, wenn Versorgungsleistungen von der Versorgungskasse mit Abschnittsdeckungsverfahren zu erbringen sind.
- (43) Die Pensionsrückstellung für aktive Mitarbeiter wird grundsätzlich mit dem versicherungsmathematischen Barwert des bis zum Bilanzstichtag erworbenen Versorgungsanspruchs angesetzt; der zu verwendende Kapitalisierungszinssatz sollte sich am langfristigen Kapitalmarktzinssatz für festverzinsliche Wertpapiere orientieren (vgl. *Stellungnahme HFA 2/1988: Pensionsverpflichtungen im Jahresabschluss*)¹⁶. Werden Pensionsrückstellungen nach IAS bewertet, ist davon auszugehen, daß der nach IAS 19 ermittelte Wert i.d.R. innerhalb der Bandbreite der nach der *Stellungnahme HFA 2/1988* zulässigen Wertansätze liegt¹⁷.
- (44) Der Wert der Pensionsrückstellung für Versorgungsempfänger ergibt sich entsprechend § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB als Barwert der erwarteten Versorgungsbezüge.
- (45) Rückstellungen sind in Übereinstimmung mit § 249 Abs. 1 Satz 2 HGB ferner zu bilden für:
- im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeiseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden
 - Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.
- (46) Das Handelsrecht sieht ein Ansatzwahlrecht für den Fall vor, daß unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung nach Ablauf der Dreimonatsfrist innerhalb des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB); ein Ansatzwahlrecht besteht handelsrechtlich auch für Rückstellungen für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen, die am Abschlußstich-

¹⁵ WPg 1997, S. 233 ff.

¹⁶ WPg 1988, S. 403 ff.

¹⁷ IDW-Fachnachrichten 1998, S. 292.

tag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind (§ 249 Abs. 2 HGB). Grundsätzlich ist im Interesse der Vergleichbarkeit – vorbehaltlich abweichender gesetzlicher Regelungen für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung¹⁸ - ein Passivierungsverbot für diese Arten von Rückstellungen sachgerecht.

Für andere als die vorbezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden.

4.3.9. Verbindlichkeiten

- (47) Entsprechend § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sind Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag¹⁹, Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert anzusetzen.
- (48) Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag, so ist der Unterschiedsbetrag (Disagio) als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen; das handelsrechtliche Wahlrecht, diesen Posten nicht anzusetzen (§ 250 Abs. 3 HGB), ist im Interesse der Aussagefähigkeit und Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse im öffentlichen Bereich nicht anzuwenden.

5. Bewertungsgrundsätze für die laufende Rechnungslegung

5.1. Wertansätze der Vermögensgegenstände

5.1.1. Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Obergrenze

- (49) Vermögensgegenstände werden in Übereinstimmung mit § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 255 HGB höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen bewertet. Dies entspricht dem Grundsatz, daß nur realisierte Gewinne ausgewiesen werden dürfen. Eine Bewertung zu Zeitwerten kommt daher für die laufende Rechnungslegung nicht in Betracht.

Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Die bei erstmaliger Anwendung der handelsrechtlichen Grundsätze in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte gelten als Anschaffungs-/Herstellungskosten für die nachfolgenden Jahresabschlüsse.

¹⁸ Derzeit wird im zuständigen Unterausschuß der Innenministerkonferenz die Aufstellung eines Pflichtkatalogs zu passivierender Aufwandsrückstellungen geprüft.

¹⁹ Mögliche Probleme können sich bei der Zuordnung von Darlehensverbindlichkeiten auf einzelne Bereiche (Rechnungskreise der Verwaltung) ergeben. Insbesondere können in den Fällen, in denen keine örtlichen Nebenrechnungen vorhanden sind, Näherungsverfahren zur Zuordnung von Krediten (Quotenverfahren, Kapitalflussrechnungen) in Betracht kommen.

Für die Berechnung der Herstellungskosten sind alle gemäß § 255 Abs. 2 HGB ansatzfähigen Bestandteile zu berücksichtigen. Demnach müssen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlaßt ist, angesetzt werden. Zurechenbare Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung sind ebenfalls einzubeziehen.

Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der längerfristigen Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, sind anzusetzen, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Hierbei können Durchschnittszinssätze verwendet werden.

- (50) Bei kostenrechnenden Einrichtungen kann der handelsrechtliche Jahresabschluß in der Regel nicht als Basis der Kalkulation dienen. Die Kalkulation von Gebühren muß außerhalb dieser Rechnung durchgeführt werden.

5.1.2. Bewertung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens

5.1.2.1. Planmäßige Abschreibungen

- (51) Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, werden in Übereinstimmung mit § 253 Abs. 2 HGB die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen vermindert.
- (52) Im Anhang 1 dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* wird eine Übersicht möglicher Nutzungsdauern für ausgewählte Vermögensgegenstände gegeben. Amtliche Abschreibungstabellen (AfA-Tabellen) sind nicht bindend, können jedoch Anhaltspunkte für die Schätzung der gewöhnlichen Nutzungsdauer geben.
- (53) Planmäßige Abschreibungen sollten grundsätzlich nach der linearen Abschreibungsmethode vorgenommen werden. Die degressive Abschreibung oder die leistungsbedingte Abschreibung kommen nur dann in Betracht, wenn dieses Vorgehen dem tatsächlichen Entwertungsverlauf des betreffenden Vermögensgegenstandes besser gerecht wird.
- (54) Vereinfachungen für geringwertige Vermögensgegenstände sind in Anlehnung an steuerrechtliche Vorschriften (§ 6 Abs. 2 EStG) möglich. Aus Vereinfachungsgründen kann auch die sog. Halbjahresregelung angewendet werden, wonach Zugänge in der ersten Jahreshälfte mit dem vollen, Zugänge in der zweiten Jahreshälfte mit dem halben Jahresbetrag abgeschrieben werden.

5.1.2.2. Außerplanmäßige Abschreibungen

- (55) Außerplanmäßige Abschreibungen werden entsprechend § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB vorgenommen, wenn der am Abschlußstichtag beizulegende Wert voraussichtlich auf Dauer unter den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt. Im Falle einer voraussichtlich nur vorübergehenden Wertminderung sind für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens keine außerplanmäßigen Abschreibungen vorzunehmen, ein Bewertungswahlrecht - wie es das HGB vorsieht - ist bei öffentlichen Verwaltungen unter dem Aspekt der Vergleichbarkeit der Rechnungslegung (vgl. Tz. 3) nicht sachgerecht.

5.1.3. Bewertung von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens

- (56) Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind entsprechend § 253 Abs. 3 HGB vorzunehmen, um sie mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis ergibt, oder der ihnen, wenn ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen ist, am Abschlußstichtag beizulegen ist.
- (57) Das Wahlrecht zur Abschreibung auf den sog. nahen Zukunftswert gemäß § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB findet aus Gründen der Vergleichbarkeit der Rechnungslegung für öffentliche Verwaltungen keine Anwendung.

5.1.4. Bewertungsvereinfachungsverfahren

- (58) Aus Gründen der Vergleichbarkeit ist die Anwendung von Verbrauchsfolgeverfahren (Fifo, Lifo) für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens (§ 256 HGB) nicht sachgerecht.
- (59) Für Gegenstände des Sachanlagevermögens und für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe ist unter den Voraussetzungen des § 240 Abs. 3 HGB eine sog. Festbewertung möglich.
- (60) Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können für die Bewertung zu einer Gruppe zusammengefaßt und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden (§ 240 Abs. 4 HGB).

5.1.5. Wertaufholungsgebot

- (61) Liegen die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 2 Satz 3 oder Abs. 3 HGB nicht mehr vor, ist entsprechend § 280 HGB der Betrag der Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der planmäßigen Abschreibungen, die zwischenzeitlich vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben.

5.2. Wertansätze der Schulden

- (62) Für die Bewertung von Verbindlichkeiten gelten die Grundsätze der Tz. 47 und 48.
- (63) Für gleichartige oder annähernd gleichwertige Verbindlichkeiten kommt auch eine Gruppenbewertung (§§ 256 Satz 2 i.V.m. 240 Abs. 4 HGB) in Betracht.
- (64) Bei der Berechnung des Barwertes von Rentenverpflichtungen sind die aktuellen Kapitalmarktverhältnisse zu berücksichtigen (vgl. Tz. 43).
- (65) Rückstellungen sind in Übereinstimmung mit § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger „kaufmännischer“ Beurteilung, d.h. auf der Grundlage einer sachgerechten und nachvollziehbaren Schätzung, notwendig ist.
- (66) Rückstellungen werden nur abgezinst, soweit die ihnen zugrunde liegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten. Pensionsrückstellungen sind nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu bewerten. Der Rechnungszinsfuß ist in Hinblick auf die aktuellen Kapitalmarktverhältnisse zu wählen (vgl. Tz. 43).

5.3. Abschreibung eines Disagios

- (67) Ein als Rechnungsabgrenzungsposten erfaßtes Disagio wird entsprechend § 250 Abs. 3 Satz 2 HGB durch planmäßige jährliche Abschreibungen über die gesamte Laufzeit der betreffenden Verbindlichkeit getilgt.

6. Grundsätze für die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

6.1. Allgemeine Grundsätze für die Gliederung

- (68) Für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung der öffentlichen Verwaltung gelten die handelsrechtlichen allgemeinen Grundsätze für die Gliederung (§ 265 HGB) entsprechend. Die Bilanz ist in Kontoform, die Gewinn- und Verlustrechnung in Staffelform aufzustellen.
- (69) Die in den Anhängen 2 und 3 enthaltenen Gliederungen für die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung basieren auf den entsprechenden handelsrechtlichen Vorschriften für große Kapitalgesellschaften (§ 266 Abs. 2 und Abs. 3 HGB, § 275 Abs. 2 HGB), sie sind an die Verhältnisse des Einzelfalles anzupassen.
- (70) Neue Posten sind i.S.d. § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB hinzugefügt worden, sofern ihr Inhalt nicht ausreichend von einem der handelsrechtlich vorgeschriebenen Posten gedeckt wurde. Darüber hinaus sind die Bezeichnungen einzelner Posten i.S.d. § 265 Abs. 6 HGB geändert worden, um begriffliche Unstimmigkeiten bei der Anwendung von Bezeichnungen des Handelsrechts auf die Tätigkeiten öffentlicher Verwaltungen zu vermeiden. Posten, die fort-

laufend keinen Betrag ausweisen, brauchen entsprechend § 265 Abs. 8 HGB jedoch nicht ausgewiesen zu werden.

6.2. Erläuterungen zu ausgewählten Posten der Bilanz

6.2.1. Infrastrukturvermögen, Kultur- und Naturgüter

- (71) Unter dem Posten „Infrastrukturvermögen, Kultur- und Naturgüter“ werden Systemvermögen oder Vermögen im Gemeingebrauch ausgewiesen. Häufig sind die hier angesprochenen Vermögensgegenstände mit besonderen Bewertungsproblemen – insbesondere bei der Erstbewertung im Rahmen der Eröffnungsbilanz – behaftet (vgl. Tz. 18 ff.). Zum Infrastrukturvermögen zählen beispielsweise Straßennetze, Deiche, Polder, Gewässerbauten einschließlich Meßeinrichtungen, Brücken, Wasserstraßen, Häfen. Unter Kultur- und Naturgüter fallen u.a. Sportanlagen, Friedhöfe, öffentliche Plätze, Parkanlagen, Naherholungsgebiete, Denkmäler, historische Gebäude, Baudenkmäler, Kunstsammlungen und Museen.
- (72) Der Posten „Infrastrukturvermögen, Kultur- und Naturgüter“ ist zwischen den Posten „Grundstücke“ und „Technische Anlagen und Maschinen“ einzuordnen, da sich die genannten Vermögensgegenstände teils dem Grundvermögen und teils dem beweglichen Vermögen zuordnen lassen. Für Verkehrsbetriebe und Versorgungsunternehmen wird bezüglich des Ausweises ihres Systemvermögens (insbesondere Rohrleitungsnetze, Gleisanlagen) eine ähnliche Gliederung zugrunde gelegt (vgl. VO über die Gliederung des Jahresabschlusses von Verkehrsunternehmen vom 27.2.1968²⁰, geändert durch VO vom 13.7.1988²¹).

6.2.2. Sondervermögen

- (73) Gesondert auszuweisen ist der Posten „Sondervermögen“. Zu den Sondervermögen zählen u.a. wirtschaftliche Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (insbesondere Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnliche Einrichtungen). Ferner sind hier rechtlich unselbständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen (z.B. Ruhegeldkassen, Versorgungskassen) auszuweisen. Diese Sondervermögen werden in der Bilanz der öffentlichen Verwaltung aus Vereinfachungsgründen mit ihrem Reinvermögen (buchmäßiges Eigenkapital) angesetzt. Die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden der jeweiligen Einheiten werden dagegen nur in deren eigener Bilanz ausgewiesen.

²⁰ BGBl. I, S. 193 ff.

²¹ BGBl. I, S. 1057 ff.

6.2.3. Verbundene Unternehmen

- (74) Zum Kreis der verbundenen Unternehmen der jeweiligen öffentlichen Verwaltung gehören die Unternehmen, die bei sinngemäßer Anwendung von § 271 Abs. 2 HGB in den Konzernabschluß der öffentlichen Verwaltung als „Muttersgesellschaft“ nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung (§§ 290 ff. HGB) einzubeziehen wären. Angesprochen sind hier insbesondere Eigengesellschaften (GmbH, AG) sowie Kommunalunternehmen und andere Anstalten des öffentlichen Rechts (z.Z. in Bayern, Berlin, NRW, Rheinland-Pfalz und Sachsen-Anhalt).

6.2.4. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

- (75) Forderungen aus Lieferungen setzen voraus, daß Waren von der öffentlichen Verwaltung an Dritte verkauft werden. Dies ist bspw. beim Verkauf von Holz durch die öffentliche Forstverwaltung der Fall. Bei Energie- oder Wasserlieferungen durch Eigenbetriebe oder eigenbetriebsähnliche Einrichtungen an Dritte sind diese Forderungen in der Bilanz des jeweiligen Sondervermögens auszuweisen.
- (76) Forderungen aus Leistungen setzen voraus, daß die öffentliche Verwaltung Leistungen für Dritte erbringt und hierfür von den Empfängern eine zurechenbare Abgeltung erhält. Beispiele hierfür sind Gebühren- und Beitragsforderungen, Forderungen aus Kostenerstattungen und -umlagen, Konzessionsabgabeforderungen sowie Forderungen aus privatrechtlicher Umsatzfähigkeit wie Miet- und Pachtforderungen.

6.2.5. Transferforderungen

- (77) Gesondert auszuweisen ist der Posten „Transferforderungen“. Transferforderungen sind Forderungen, denen kein Leistungsaustausch zugrunde liegt, z.B. aufgrund von Steuern, Abgaben, Umlagen und Zuweisungen von anderen Gebietskörperschaften für Investitionen und laufende Zwecke, Geldstrafen und Geldbußen sowie sonstige Finanzausgleichsforderungen. Der Posten Transferforderungen steht in Zusammenhang mit dem Posten Transfererträge der Gewinn- und Verlustrechnung (vgl. Tz. 87).

6.2.6. Eigenkapital

- (78) Das Eigenkapital ergibt sich in der Eröffnungsbilanz als Saldogröße aus Vermögen und Schulden (vgl. Tz. 40).
- (79) Die Bildung einer zweckgebundenen Rücklage setzt - im Unterschied zur freien Rücklage - einen Beschluß der maßgeblichen politischen Instanzen (z.B. Gemeindevertretung) zur zwingenden Bildung einer ausschließlich für einen bestimmten Zweck verwendbaren Rücklage aus dem Jahresergebnis

voraus. Die Auflösung der zweckgebundenen Rücklage ist nur zulässig, soweit Mittel entsprechend der Zwecksetzung verwendet wurden. Beispiele hierfür sind die Substanzerhaltungsrücklage, die Werkerneuerungsrücklage, die Rücklage für Rationalisierungsarbeiten sowie die Rücklage für die Anlagenausstattung.

6.2.7. Sonderposten für Investitionszuwendungen

- (80) Erhaltene öffentliche Investitionszuwendungen sind in einem Sonderposten für Investitionszuschüsse auf der Passivseite zu erfassen und nach einem sachgerechten Verfahren über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes, für den sie gewährt werden, aufzulösen (vgl. *Stellungnahme HFA 1/1984: Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand*, Abschn. 2.)²².

Gleiches gilt für Zuwendungen aufgrund allgemeiner Versorgungsbedingungen.

6.2.8. Verbindlichkeiten gegenüber öffentlichen Kreditgebern

- (81) Zu den Verbindlichkeiten gegenüber öffentlichen Kreditgebern gehören aufgenommene Darlehen bei anderen öffentlichen Verwaltungen und anderen öffentlichen Einrichtungen (z.B. Landes- oder EU-Darlehen).

6.2.9. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

- (82) Der Posten „Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“ enthält die von der jeweiligen öffentlichen Verwaltung vereinnahmten Vorauszahlungen für Verwaltungslieferungen und -leistungen (z.B. Abschläge auf Energielieferungen, bereits vereinnahmte Ausstellungsgebühren für Personalausweise).

6.2.10. Transferverbindlichkeiten

- (83) Transferverbindlichkeiten sind Zahlungsverpflichtungen der jeweiligen öffentlichen Verwaltung, denen kein Leistungsaustausch zugrunde liegt (z.B. Verbindlichkeiten aus Sozialhilfe- und Finanzausgleichsverpflichtungen, Verbindlichkeiten aus bewilligten Zuschüssen sowie Schuldendiensthilfen).

²² WPg 1984, S. 612 ff.

6.3. Erläuterungen zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung

6.3.1. Zwischensummen, zusätzliche Posten, begriffliche Anpassungen

- (84) Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung folgt dem in der Rechnungslegungspraxis weit verbreiteten Gesamtkostenverfahren des § 275 Abs. 2 HGB. Dem handelsrechtlichen Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entspricht das hier ausgewiesene Ergebnis der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit. Es setzt sich aus dem Verwaltungsergebnis, dem zusammengefaßten Finanzergebnis und dem Ergebnis aus Sondervermögen zusammen.
- (85) Zusätzlich aufgenommen werden die Posten „Transfererträge“, „Transferaufwendungen“ sowie „Erträge aus Sondervermögen“ und „Aufwendungen aus Verlustübernahme von Sondervermögen“.
- (86) Gemäß § 265 Abs. 6 HGB können sprachliche Anpassungen an die Gegebenheiten öffentlicher Verwaltungen bei Einzelposten (z.B. Abschreibungen) angebracht sein.

6.3.2. Transfererträge

- (87) Die Einnahmen der öffentlichen Verwaltung resultieren überwiegend aus Zahlungsansprüchen gegenüber Bund, Ländern, Gemeinden, EU und den Bürgern, denen kein Leistungsaustausch zugrunde liegt. Unter diese Transfererträge fallen Einnahmen aus Steuern und Abgaben, Umlagen und Zuweisungen anderer öffentlicher Verwaltungen (bei Kommunen bspw. insbesondere Landeszuweisungen), empfangene Zuschüsse für laufende Zwecke, Geldstrafen, Geldbußen und sonstige Finanzausgleichszahlungen.

6.3.3. Leistungserlöse

- (88) Der Posten „Leistungserlöse“ stellt das Pendant zu den handelsrechtlichen Umsatzerlösen dar. Leistungserlöse sind Einnahmen der öffentlichen Verwaltung, denen ein Leistungsaustausch mit Dritten zugrunde liegt. Hierzu zählen z.B. Gebühren und Beiträge (als zurechenbare Entgelte für erbrachte Verwaltungsleistungen) sowie Miet- und Pachteinnahmen.

7. Anhang und Lagebericht

- (89) Der Jahresabschluß einer öffentlichen Verwaltung ist um einen Anhang zu erweitern. Der Anhang bildet mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit. Für die in den Anhang aufzunehmenden Angaben gelten grundsätzlich die handelsrechtlichen Vorschriften (insbesondere §§ 284 ff. HGB) entsprechend. Die in Anhang 4 enthaltene Übersicht basiert auf den Einzelanforderungen der §§ 284, 285 HGB, die auf eine öffentliche Verwaltung sinngemäß übertragen werden. Im Einzelfall ist zu entscheiden,

welche (zusätzlichen) Angaben und Erläuterungen in den Anhang aufzunehmen sind, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gemäß § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB zu vermitteln.

- (90) In Anlehnung an § 289 Abs. 1 HGB sind in einem Lagebericht einer öffentlichen Verwaltung zumindest die finanzwirtschaftlich bedeutsamen Vorgänge und die Lage der öffentlichen Verwaltung so darzustellen, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird; dabei ist auch auf die Risiken der künftigen Entwicklung einzugehen (vgl. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Aufstellung des Lageberichts (IDW RS HFA 1)*, Tz. 20 ff.)²³.
- (91) Ferner ist im Lagebericht entsprechend § 289 Abs. 2 HGB einzugehen auf
- Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluß des Haushaltsjahres eingetreten sind (§ 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB) sowie
 - die voraussichtliche Entwicklung der öffentlichen Verwaltung (§ 289 Abs. 2 Nr. 2 HGB), insbesondere die finanzpolitische Entwicklung (z.B. Investitions- und Investitionsförderungsmaßnahmen, Verpflichtungsermächtigungen).

8. Kapitalflußrechnung (Finanzrechnung)

- (92) Der Rechnungsabschluß der öffentlichen Verwaltung ist durch eine Finanzrechnung in Form einer Kapitalflußrechnung zu ergänzen, die über den Zufluß und die Verwendung der finanziellen Mittel Auskunft gibt. Dabei kann die Ermittlung der Zahlungssalden durch direkte Erfassung der Geldströme oder auf indirektem Wege durch Rückrechnung aus dem ermittelten Jahresergebnis erfolgen. Zum Zwecke der Erstellung unterjähriger Finanzplanungen empfiehlt sich die direkte Ermittlung der Zahlungssalden.
- (93) Für die Erstellung der Kapitalflußrechnung gelten die Grundsätze der Wesentlichkeit und Stetigkeit. Es empfiehlt sich die Staffelform, dabei sollten die Zahlen der laufenden Periode den Vergleichszahlen der Vorperiode gegenübergestellt werden. Im übrigen gelten die Regelungen des Deutschen Rechnungslegungs Standards Nr. 2 „Kapitalflußrechnung“ (DRS 2) sinngemäß.

²³ WPg 1998, S. 653 ff.

Anhang 1: Übersicht über mögliche Nutzungsdauern von ausgewählten Vermögensgegenständen

	Jahre
Gebäude, bauliche Anlagen und Kanäle	
• Abwasserkanäle (je nach Material)	50 - 100
• Betriebs-, Lager-, Feuerwehr- und Werkstattgebäude (massiv)	max. 50
• Garagen (teilmassiv, massiv)	30 - 40
• Lagergebäude (teilmassiv, massiv)	max. 50
• Parkhäuser	max. 40
• Schulgebäude (massiv)	max. 50
• Verwaltungs- und Wohngebäude (massiv)	max. 50
• Baudenkmäler	max. 100
Straßen, Wege, Plätze	
• Hauptverkehrsstraßen	20 – 40
• Sammelstraßen mit Straßenverkehr	40 – 50
• Parkflächen (Straßenverkehr)	40 - 60
• Anliegerstraßen und Plätze ohne Straßenverkehr	50 – 60
Brücken, Tunnel	
• Provisorische oder Behelfsbrücken/ -tunnel (Holzkonstruktion)	20 – 30
• Brückenbauten / Tunnel (Stahl, Mauerwerk, Beton)	70 – 100
Sportanlagen, Spielplätze	10 – 25

Anhang 2: Gliederung der Bilanz

Aktivseite

A. Anlagevermögen

- I. Immaterielle Vermögensgegenstände
 1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
 2. geleistete Anzahlungen
- II. Sachanlagen
 1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken
 2. *Infrastrukturvermögen, Kultur- und Naturgüter*
 3. technische Anlagen und Maschinen
 4. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
 5. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau
- III. Sondervermögen
- IV. Finanzanlagen
 1. Anteile an verbundenen Unternehmen
 2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen
 3. Beteiligungen
 4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
 5. Wertpapiere des Anlagevermögens
 6. sonstige Ausleihungen

B. Umlaufvermögen

- I. Vorräte
 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
 2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
 3. fertige Erzeugnisse und Waren
 4. geleistete Anzahlungen

- II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
 - 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
 - 2. *Forderungen gegen Sondervermögen*
 - 3. Forderungen gegen verbundene Unternehmen
 - 4. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
 - 5. *Transferforderungen*
 - 6. sonstige Vermögensgegenstände
- III. Wertpapiere
- IV. Schecks, Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten

C. Rechnungsabgrenzungsposten

- 1. Disagio
- 2. sonstige Rechnungsabgrenzungsposten

Passivseite

A. Eigenkapital

- I. *Basiskapital*
- II. *Rücklagen*
 - 1. *zweckgebundene Rücklagen*
 - 2. *freie Rücklagen*
- III. *Ergebnisvortrag*
- IV. *Jahresergebnis*

B. Sonderposten

- 1. *Sonderposten für Investitionszuschüsse*
- 2. *Sonderposten mit Rücklageanteil*

C. Rückstellungen

- 1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
- 2. sonstige Rückstellungen
- 3. Steuerrückstellungen

D. Verbindlichkeiten

1. Anleihen
davon konvertibel
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
3. *Verbindlichkeiten gegenüber öffentlichen Kreditgebern*
4. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
5. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
6. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
7. *Verbindlichkeiten gegenüber Sondervermögen*
8. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
9. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
10. *Transferverbindlichkeiten*
11. sonstige Verbindlichkeiten
davon aus Steuern
davon im Rahmen der sozialen Sicherheit

E. Rechnungsabgrenzungsposten

Anhang 3: Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

1. *Transfererträge*
 2. *Leistungserlöse*
 3. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen
 4. andere aktivierte Eigenleistungen
 5. sonstige betriebliche Erträge
 6. *Transferaufwendungen*
 7. Materialaufwand
 - a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
 - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
 8. Personalaufwand
 - a) Löhne und Gehälter
 - b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung
davon für Altersversorgung
 9. Abschreibungen
 - a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
 - b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der *Verwaltung* üblichen Abschreibungen überschreiten
 10. sonstige betriebliche Aufwendungen
 - 11. *Verwaltungsergebnis***
-
12. *Erträge aus Sondervermögen*
 13. *Aufwendungen aus Verlustübernahme von Sondervermögen*
 14. Erträge aus Beteiligungen
 - davon aus verbundenen Unternehmen
 15. Aufwendungen aus Verlustübernahme von Beteiligungen
 - davon aus verbundenen Unternehmen
 16. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
 - davon aus verbundenen Unternehmen
 17. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
 - davon aus verbundenen Unternehmen
 18. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
 19. Zinsen und ähnliche Aufwendungen

davon an verbundene Unternehmen

20. Finanzergebnis und Ergebnis aus Sondervermögen

21. Ergebnis der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit

22. außerordentliche Erträge

23. außerordentliche Aufwendungen

24. außerordentliches Ergebnis

25. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

26. sonstige Steuern

27. Jahresergebnis

Anhang 4: Anhangangaben

Die nachfolgende Übersicht über wesentliche Anhangangaben ist entsprechend den Verhältnissen des Einzelfalls anzupassen und ggf. zu ergänzen.

- Erläuterungen zu den einzelnen Posten der Bilanz (§ 284 Abs. 1 HGB);
- Erläuterungen zu den einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 284 Abs. 1 HGB);
- Angabe der auf die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB);
- Erläuterungen zur Währungsumrechnung (§ 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB);
- Angabe und Begründung der Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie deren Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB);
- Ausweis von Unterschiedsbeträgen bei Anwendung des Gruppenbewertungsverfahrens mit Durchschnittswerten (§ 240 Abs. 4 HGB), wenn die Bewertung im Vergleich zu einer Bewertung auf der Grundlage des Börsenkurses oder Marktpreises einen erheblichen Unterschied aufweist (§ 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB);
- Angabe über Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten (§ 284 Abs. 2 Nr. 5 HGB);
- Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren (§ 285 Nr. 1a HGB);
- Aufgliederung der in § 285 Nr. 1 HGB verlangten Angaben für jeden Posten der Verbindlichkeiten nach dem vorgeschriebenen Gliederungsschema (§ 285 Nr. 2 HGB);
- Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz erscheinen, u.a. Verpflichtungen gegen verbundene Unternehmen (§ 285 Nr. 3 HGB), ggf. Hinweis auf Belastungen aufgrund der Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse;
- Aufgliederung der Transfererträge und Leistungserlöse nach Herkunft bzw. Tätigkeitsbereichen (§ 285 Nr. 4 HGB);
- durchschnittliche Zahl der während des Haushaltsjahres beschäftigten Arbeitnehmer getrennt nach Gruppen (§ 285 Nr. 7 HGB) sowie ggf. der Stellenplan;
- für die Verwaltungsspitze mit Geschäftsführungsfunktion (nach jeweiligem Landesrecht bspw. Bürgermeister, Dezernenten, Beigeordnete) unter Berücksichtigung des § 286 Abs. 4 HGB jeweils für jede Personengruppe Angabe
 - der für die Tätigkeit im Geschäftsjahr gewährten Dienstbezüge (§ 285 Nr. 9a HGB),

- der Gesamtbezüge der früheren Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen (§ 285 Nr. 9b HGB),
- gewährter Vorschüsse und Kredite sowie der für diese Person eingegangenen Haftungsverhältnisse (§ 285 Nr. 9c HGB);
- Angabe aller Mitglieder der o.g. Organe mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen, einschließlich ihrer Funktion und des ausgeübten Berufs (§ 285 Nr. 10 HGB);
- unter der Position „Sondervermögen“ erfaßte Einheiten mit den auf sie entfallenden Beträgen;
- Name und Sitze von Unternehmen, von denen die öffentliche Verwaltung mindestens 20% der Anteile besitzt; außerdem sind die Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahres dieser Unternehmen anzugeben, für das ein Jahresabschluß vorliegt; ferner ist es sachgerecht, die nur von börsennotierten Kapitalgesellschaften zusätzlich geforderte Angabe aller Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften, die 5% der Stimmrechte überschreiten, in den Anhang aufzunehmen (§ 285 Nr. 11 HGB);
- Rückstellungen, die in der Bilanz unter dem Posten „sonstige Rückstellungen“ nicht gesondert ausgewiesen werden, sofern sie einen nicht unerheblichen Umfang haben (§ 285 Nr. 12 HGB);
- Statistische Angaben zur öffentlichen Verwaltung (insbesondere Fläche, Einwohnerzahl);
- Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres;
- Erläuterung der Investitionsmaßnahmen und Investitionsförderungsmaßnahmen des abgelaufenen Haushaltsjahres;
- Angabe und Erläuterung der Verpflichtungsermächtigungen;
- Angabe des Zeitwertes der zu Anschaffungswerten ausgewiesenen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in einer Summe (in Anlehnung an die entsprechenden Regelungen für Versicherungsunternehmen, §§ 54 ff. RechVersV).